

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 200408091

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

论国际税收情报交换机制与纳税人私权保护的衡平与发展

On the Balance and Development of the International Tax Information Exchange and the

Taxpayer Private Right Protection

陈 霁

指导教师姓名: 廖益新 教授

专 业 名 称: 国 际 法

论文提交日期: 2007 年 5 月

论文答辩时间: 2007 年 月

学位授予日期: 2007 年 月

答辩委员会主席:_____

评 阅 人:_____

2007 年 5 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

内 容 摘 要

本文围绕建立国际税收情报交换机制过程中存在的争议展开讨论。首先,介绍了当前国际税收情报交换机制的背景及功能,并阐述了一个有效的国际税收情报分享机制对当今打击国际逃税避税活动的重要作用。其次,对 OECD 等国际组织针对当前国际税收情报交换机制存在的问题所作的努力及取得的成果进行总结。与此同时,指出国际社会在加强税收情报交换工作的过程中并未给予纳税人的私权利以应有的保护。对此,笔者认为,对纳税人私权利的保护并不意味着对国际税收情报交换制度的破坏。相反,只有在完善国际税收情报交换机制的同时注重对纳税人私权利的保护,方能构建一个良好的国际税收秩序。最后,在总结我国当前国际税收情报交换工作现状的基础上,笔者对改革我国国际税收情报交换机制提出了自己的几点构想,以期对其有所完善。

本文共分为五章

第一章: 国际税收情报交换的背景与功能分析

本章主要对税收情报交换进行实证分析,介绍了当前国际税收情报交换机制建立的背景以及税收情报交换的主要内容与功能。

第二章: 国际税收情报交换机制存在的问题及解决

本章突出强调了当前国际税收情报交换机制中存在的几个不足之处。并对经济合作与发展组织(以下简称“OECD”)以及欧盟等国际组织为解决国际税收情报交换工作中存在的问题所采取的一系列措施以及这些措施所取得的成果进行分析总结。

第三章: 国际税收情报交换机制中纳税人的权利保护

本章分别从纳税人参与权与税收情报保密制度两个角度介绍了当今国际税收情报交换机制中纳税人权利保护的现状。重点指出当今国际社会在促进国际税务合作发展的同时,在很大程度上忽视了对纳税人权利的保护。

第四章: 国际税收情报交换与纳税人私权保护机制的重构与完善

本章着重指出平衡发展国际税收情报交换机制与纳税人私权保护机制的重要性,提出笔者对纳税人私权利保护制度进行重构的看法与建议。

第五章：我国国际税收情报交换的制度设计与完善

本章通过对我国开展国际税收情报工作现状的总结，对我国参与国际税务合作的原则和今后国际税收情报交换工作的完善进行了探索性的分析与建议。

关 键 词：国际税收；情报交换；纳税人；私权利

厦门大学博硕士论文摘要库

ABSTRACT

This article focuses on the discussion about the dispute generated in the establishment of an international tax information exchange mechanism. Firstly, this article introduce the background and function of the current international tax information exchange mechanism and elaborates the importance of this system as a means of combating tax evasion. Secondly, this article shift the attention to the analysis upon the endeavor contributed by the OECD to facilitate the promotion of tax information exchange system, meanwhile, this article also points out that the OECD and other international organizations do not grant proper protection to the taxpayers' private rights during the progress of international tax information exchange mechanism. Via the comparison between the now-exist taxpayer protection mechanisms, this article leads to the conclusion that, a well developed taxpayer protection system will not constituent a detriment to the mutual assistance on international tax matters. On the contrary, a perfect international taxation order can only be established upon the rebalance between the taxpayer protection and the tax information exchange mechanisms. Finally, according to the analysis of the current china's international tax information exchange system, the author brings forward some suggestions for its improvement.

This article is divided into five chapters.

Chapter 1 The Background and Function of the International Tax Information Exchange

This chapter firstly introduces the history and background of international tax information exchange, and discusses the function of the tax information exchange mechanism.

Chapter 2 Some Problems Existing in the International Tax Information Exchange Mechanism and the Resolving Measures

This chapter points out some deficiencies of the current international tax information exchange system. Then conducts the research on measures applied to solve the problems aforesaid by the OECD, EU and relevant international organizations, and its effect on the mutual assistance on the international tax matters.

Chapter 3 The Protection of Taxpayer Private Rights in The International Tax Information Exchange Mechanism

This chapter firstly summarizes the current conditions of the taxpayer protection in international tax information exchange mechanism from the perspectives of participatory right and confidential system, and then points out that the international society does not pay enough attention to protect the taxpayers' legal rights during the facilitation on tax cooperation.

Chapter 4 The Reconstruction of the International Tax Information Exchange Mechanism and the Taxpayer Protection System

This chapter firstly illustrates the importance of rebalancing the international tax information exchange mechanism and the taxpayer protection system, and then puts forward some suggestions for the reconstruction of both mechanisms.

Chapter 5 The Design and Promotion of the International Tax Information Exchange System in China

This chapter summarizes the current status of the international tax information exchange framework, provides some suggestions to facilitate its development in accordance with the international experience.

Key Words: International taxation; information exchange; taxpayer; private right

目 录

前 言	1
第一章 国际税收情报交换的背景与功能分析	2
第一节 国际税收情报交换的背景与功能分析	2
一、国际税收情报交换的背景	2
二、国际税收情报交换的功能分析	3
第二节 国际税收情报交换制度的主要内容	6
一、双边税务合作协定中税收情报交换条款的主要内容	6
二、多边税务互助条约中税收情报交换条款的主要内容	10
第二章 国际税收情报交换机制存在的问题及解决	15
第一节 国际税收情报交换中的主要问题	15
一、国家之间的合作问题	15
二、国际税务合作协定问题	18
第二节 国际社会为解决国际税收情报交换问题所作的努力	20
一、OECD 范本第 26 条及其注释的修订	20
二、《税收情报交换协议范本》的出台	23
三、银行情报的获取以及跨境储蓄利息情报自动交换	25
第三节 国际社会解决国际税收情报交换问题所取得的成果	28
一、拓展税收情报交换范围	29
二、与避税港的合作	30
三、银行情报的获取	30
四、所有权信息与会计记录	31
五、未来的举措	32
第三章 国际税收情报交换机制中纳税人的权利保护	33
第一节 纳税人私权保护的主要形式——参与权	33
一、纳税人参与权的法律渊源	33

二、纳税人参与权的行使	35
三、各国国际税收情报交换机制中纳税人参与权的实践	37
第二节 纳税人私权保护的补充——保密制度	39
一、税收情报的保密性使用制度	39
二、银行信息保密制度	40
三、贸易与商业机密保密制度	41
第四章 国际税收情报交换与纳税人私权保护机制的重构与完善	43
第一节 加强国际税收情报交换与保障纳税人私权的平衡	43
第二节 纳税人私权保护制度的重构	44
一、参与权内容的重构	45
二、参与权主体范围的重构	45
三、参与权客体范围的重构	47
四、私权保护的法律渊源的重构	48
五、保密制度的完善	49
六、私权保护制度作用的拓展	50
第五章 我国国际税收情报交换的制度设计与完善	51
第一节 我国国际税收情报交换领域的现状分析	51
一、国际税收情报交换工作权利的下放	51
二、明确可交换税收情报的情形	52
三、初次明确纳税人知情权	53
四、国际税收情报交换操作程序的进一步明确	54
第二节 完善我国国际税收情报交换机制的几点思考	54
一、坚持发展中国家立场，开展互惠合作	54
二、完善我国国际税收情报交换工作的几点建议	56
结 语	59
参考文献	60

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 The Background and Function of the International Tax Information Exchange.....	2
Subchapter 1 The Background and Function of the International Tax Information Exchange	2
Section 1 The Background of the International Tax Information Exchange	2
Section 2 Analysis on the Function of International Tax Information Exchange	3
Subchapter 2 The Major Content of the International Information Exchange Mechanism.....	6
Section 1 The Major Content of Information Exchange in the Bilateral Taxation Cooperation Agreement	6
Section 2 The Major Content of Information Exchange in the Multilateral Taxation Cooperation Agreements	10
Chapter 2 Some Problems Existing in the International Tax Information Exchange Mechanism and the Resolving Measures.....	15
Subchapter 1 The Major Problems of the International Tax Information Exchange.....	15
Section 1 The Problems in the Cooperation of Different Countries.....	15
Section 2 The Problems of International Taxation Cooperation Agreement ..	18
Subchapter 2 The Endeavor Contributed by International Society to Solve the Problems Existing in the International Tax Information Exchange	20
Section 1 Revise to the 26 th Article and Its Commentary of OECD Module..	20
Section 2 The Publication of the “Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”	23
Section 3 Access to Bank Information and the Automatic Information Exchange of the Cross-Border Saving Income	25

Subchapter 3	The Achievement Reached by International Society for the Settlement of Problems Existing in the International Tax Information Exchange	28
Section 1	Extend the Scope of the International Tax Information Exchange ..	29
Section 2	Cooperation with the Tax Haven.....	30
Section 3	Access to Bank Information.....	30
Section 4	Access to Ownership, Identity and Accounting Information.....	31
Section 5	The Future Measures	32
Chapter 3	The Protection of Taxpayer Private Rights in The International Tax Information Exchange Mechanism..	33
Subchapter 1	The Major Form of the Taxpayer Protection—“Participatory Right”.....	33
Section 1	The Legal Resource of the Taxpayer Participatory Right.....	33
Section 2	The Performance of the Taxpayer Participatory Right	35
Section 3	The Practice of the Taxpayer Participatory Right in the International Tax Information Exchange Mechanism of Different Countries	37
Subchapter 2	The Supplement to the Taxpayer Protection---“Confidential System”	39
Section 1	The Confidentially Usage System of the Tax Information Exchange	39
Section 2	The Confidential System of the Bank Information	40
Section 3	The Confidential System of the Trade and Business Secret	41
Chapter 4	The Reconstruction of the International Tax Information Exchange Mechanism and the Taxpayer Protection System	43
Subchapter 1	Facilitation of the Balancing between International Information Exchange Mechanism and the Taxpayer Protection	43
Subchapter 2	The Reconstruction of the Tax Payer Protection Mechanism ...	44
Section 1	Reconstruct the Content of the Participatory Right.....	45
Section 2	Reconstruct the Subjective Scope of the Participatory Right	45
Section 3	Reconstruct the Objective Scope of the Participatory Right	47

CONTENTS

Section 4	Reconstruct the Legal Resource of the Participatory Right.....	48
Section 5	Promote the Confidential System	49
Section 6	Extend the Function of Private Right Protection System	50
Chapter 5	The Design and Promotion of the International Tax	
	Information Exchange System in China	51
Subchapter 1	Analysis on the Current Status in the International Tax	
	Information Exchange Field of Our Country.....	51
Section 1	Authorize the Lower Institutions to Conduct the International Tax Information Exchange.....	51
Section 2	Clarify the Categories of the Exchangeable Tax Information.....	52
Section 3	Firstly Grant the Acknowledge Right of the Taxpayer	53
Section 4	Further Clarify the Operation Procedure of International Tax Information Exchange.....	54
Subchapter 2	Some Suggestion for the Promotion of International Tax	
	Information Exchange Mechanism in Our Countries	54
Section 1	Persist on the Standpoint of Developing Country, Develop the Reciprocal and Preferential Cooperation	54
Section 2	Some Suggestions for the Promotion of International Tax Information Exchange in Our Country.....	56
Conclusion	59
Bibliography	60

前 言

在国际经济与税收竞争不断加剧的今天，各国为了谋求经济利益与税收利益的最大化，纷纷通过降低纳税人税负的手段以吸引投资，从而引发有害的国际税收竞争。对于缺乏相对完善的税收征管制度的国家来说，有害税收竞争将会导致其税基受到侵蚀，税收中性遭到破坏，税收成本大大增加。随着有害国际税收竞争的加剧，跨国纳税人的逃税避税活动也更加活跃，而作为国际社会应对国际税收竞争的主要手段，国际税务合作的必要性和重要性也日益凸现。

作为国际税务合作机制的重要内容之一，国际税收情报交换制度逐渐受到越来越广泛的重视，并得到 OECD 等国际组织的大力提倡。然而，我国税收情报交换工作还处于相对落后的阶段，虽然自 2001 年开始逐步取得了一定的进展，但是发展速度仍嫌不足，相关的法律规定仍然无法满足实践的需要。本文运用比较分析和归纳总结的研究方法，首先对现代国际税收情报交换制度产生的背景、内容及功能进行系统地介绍，随后深入研究了国际税收情报交换制度与纳税人私权利保障之间的平衡及制度重构，最后在指出我国国际税收情报交换制度存在的问题的基础上提出笔者个人的改进建议。

第一章 国际税收情报交换的背景与功能分析

第一节 国际税收情报交换的背景与功能分析

一、国际税收情报交换的背景

20 世纪 70 年代以来,随着国际资本流动速度加快,经济全球化对国际税收造成的影响也越来越大。经济和金融活动的自由化和网络化,导致各国对资本和人员国际流动的控制难度日益增加。各国投资者趁机以直接投资或间接投资的方式在其居住国境外进行投资,并利用各国不同的税制逃避税收,^①严重侵害了各国的税基和税收利益。同时,一些国家为了吸引投资不惜为跨国流动资本提供低税甚至免税政策,这就进一步加剧了有害税收竞争不断升级。这些现象导致各国税收法律制度的实施受到严重破坏,造成了各国政府财政的巨大损失、税赋公平原则被破坏以及国际竞争条件与国内市场的背离。有鉴于此,OECD 下属的财政事务委员会(Committee on Fiscal Affairs,以下简称 CFA)和欧盟的经济财政理事都会都发出警告,呼吁各国采取共同行动限制有害税收竞争的扩大化。

在经济全球化的国际大背景之下出现这种情况并非偶然。越来越多税收欺诈和逃税避税现象的出现,实际上是在经济的全球化和自由化影响下各国税务主管当局对跨国商业往来逐渐失去控制的必然结果。面对这一情况,绝大多数的国家都不约而同地竭尽全力扩展其税收管辖权。不论纳税人在国家境内或境外进行活动,只要涉税活动能与该国领域存在着联系都可能成为该国的课税对象。这就导致了国家之间重复征税的混乱局面。这一系列消极结果导致了近 20 年来制定统一的国际逃税避税标准的呼声越来越高。各国逐渐认识到,为了不使情况继续恶化,各国必须建立更好的税务合作机制,加强对跨国经济活动和资本流通的税收稽征。

为了防止和打击国际逃税避税就必须进行税务合作,而税收情报交换则是税务合作机制中最为广泛和有效的机制之一。事实上,国际税收情报交换已有很长一段历史。早在 19 世纪中叶,比利时与法国(1843 年)、荷兰(1845 年)以及

^① OWENS. Curbing Harmful Tax Competition[J]. Intertax 1998, (8-9):244-247.

卢森堡（1845 年）签订的一系列税收协定中就包含有情报交换条款。^①1925 年一些财政事务专家在向国际联盟财政委员会提交的一份报告中也指出，在税收事务中应考虑情报交换这一新概念，因为在欧洲国家之间大量的调查表明税收情报交换对于防止国际逃税极为有利。^②然而，在此之后很长的一段时间内，尽管包括联合国、OECD、欧盟在内的多个国际组织都积极地推行税收情报交换，但由于技术上的困难、政治上的税收主权问题、协议缔约国之间的不信任等原因，在税务合作中进行情报交换一直到 20 世纪 70 年代才真正得以实现。正如 CFA 曾经指出的：1970 年以来欧洲经济环境发生的根本性变化以及这一变化对税收条约造成的影响在于：各个国家都致力于建立并发展共同的税务合作机制，并强调必须加强税收情报交换。

二、国际税收情报交换的功能分析

（一）国际税收情报交换的必要性

国际税收情报交换指各国的税务主管当局之间为税收征管目的而彼此交换情报的过程。为了对跨国经营的纳税人实行合理征税，既不出现重复征税，又不使其逃避税收，就必须对其跨国经营状况或涉税活动有一个清楚的了解和把握。而要了解跨国经营纳税人的跨国经营状况及其相关涉税活动，在很大程度上就必须依赖于缔约国对方税务当局提供的真实可信的情报。因此，国际间税收情报的交换，便成为实施跨国税收征管的最重要的前提和基础。^③有学者曾经指出，税收情报是税收控制系统的重要基石，控制税收就意味着掌握情报，税务机关获取情报的能力在某种意义上决定了纳税人依法纳税的范围。

值得一提的是，虽然国际税收情报交换已有很长一段历史，但为了更有效地稽征税收，保障国家财政收入，应在新的形势下赋予其新的形式。实践证明，传统情报交换的方式必须进行改革，才能适应当前国际税务互助的需求。^④

（二）国际税收情报交换的主要作用

随着资本、人员、技术等要素在全球范围内流动障碍的逐步消除，跨国商业

① GANGEMI. General Report, International Mutual Assistance through Exchange of Information.[J]. IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, 1990. 75(b) :143.

② M.A. WISSELINK. Methods of international tax avoidance[J], International tax avoidance, 1979: 48.

③ WISSELINK. International exchange of information between European and other countries.[J]. EC TAX EVASION, 1997, (2):108.

④ OWENS. Curbing Harmful Tax Competition[J]. Intertax, 1998, (8-9):2044.

活动的数量也呈现出不断增长的趋势。跨国经营受地缘关系以及各国税制不同等诸多因素的影响，给跨国税收征管工作增加了很大的困难。各国税务当局为了对跨国经营纳税人实施有效的税收征管，解决重复征税和逃避税问题，就必须建立起相应的国际税务合作机制。其中，税收情报交换机制，是国际税务合作机制的一个十分重要的组成部分。一个有效的国际税收情报交换机制需要资本输出国和输入国就纳税人跨国所得的来源、性质和数量互通信息，建立一个完善的情报交换网络。其主要功能在于：

- 1、有助于顺利地贯彻实施税收协定的相关条款，促进各国税务机关之间的协作；
- 2、有助于各国相互间及时了解与税务合作协定有关的国内法律的变动情况，便于缔约国之间加深理解与配合；
- 3、对纳税人具有很大的劝诫效果，能有效地防止并打击国际偷逃税行为。

（三）针对不同国际资本流动形式的国际情报交换功能的比较分析

国际税收领域的合作主要是为了防止并打击国际资本流动过程中纳税人的逃税避税现象，维护有关国家的财政利益。国际资本的流动方式主要包括对外直接投资和间接投资两种形式，其资本运作方式不同，针对他们所采取的税收情报交换形式及其功能也有所不同。

1、国际直接投资

在国际直接投资中，纳税主体向来以各国间的“全球性经营”方式来逃避其纳税义务。可以肯定，在当前经济全球化环境下，这类问题由于避税地的存在和税收竞争压力的加大还将一直存在。跨国纳税人为逃避税负而采取的形式也呈现出多样化趋势。下述是三种较为常见的跨国纳税人逃税避税形式：

- （1）跨国公司通过对不同税收管辖区的联属企业之间的交易价格的调整，人为控制利润的流向及成本的高低；
- （2）投资者或股东以股东贷款的形式对跨国企业进行注资，从而规避股息所得的税负；
- （3）纳税人利用其所在国以及所得来源国的税法规定，以再投资或不分发股利的方式将其国外所得滞留在免税或低税率的国家，长期延迟或不缴纳其应纳税款。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库